GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33792C
Inscrit le 20 décembre 2013

Audience publique du 13 février 2014

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 2 décembre 2013 (n° 33340 du rôle)
dans un litige l'opposant à
° la société ... Inc., … (USA),
° la société ..., … (F),
° la société ..., … (F),
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33792C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 20 décembre 2013 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 16 décembre 2013, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 2 décembre 2013, par lequel ledit tribunal a déclaré justifié le recours introduit par la société par actions de droit privé ... Inc., ayant son siège social au …, la société par actions simplifiée à associé unique (SASU)…, ayant son siège social à …, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de … sous le numéro …, et la société par actions simplifiée à associé unique (SASU)…, ayant son siège social à …, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de … sous le numéro …, toutes représentées par leurs organes respectivement actuellement en fonction, tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes prise en date du 12 août 2013 en matière d'échange de renseignements, de manière à avoir annulé ladite décision et condamné l'Etat aux dépens ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 20 janvier 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte des sociétés ... Inc., …et …, préqualifiées ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT et Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 janvier 2014.

Par courrier du 12 août 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme ..., ci-après dénommée la « ... », de lui fournir des renseignements pour le 16 septembre 2013 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 20 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Cette décision est libellée en les termes suivants :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 20 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 16 septembre 2013 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

1. ... Inc.

Adresse connue : ...

Adresse de correspondance : ...

2. ...

Adresse connue : ...

3. ...

Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

La société ... Inc. exercerait son activité d'organisation de prestation de services médicaux à l'adresse de ses filiales françaises ... et ... en utilisant les moyens humains et matériels de celles-ci. Dans ce cadre, les filiales françaises factureraient des appels de fonds relatifs aux prestations rendues et ... Inc. s'acquitterait du paiement de ces factures depuis un compte ouvert à son nom au Luxembourg. Afin de pouvoir déterminer le chiffre d'affaire réalisé par ... Inc. en France, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements bancaires.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- Qui était (étaient) le(s) titulaire(s) des comptes bancaires no LU… et LU…auprès de votre établissement ;

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;

- Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ces comptes bancaires, si la date d'ouverture tombe dans la période visée ;

- Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période visée ;

- Veuillez indiquer si la carte bancaire VISA no … est liée à un de ces comptes ;

- Veuillez indiquer le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période visée ;

- Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts pour la période visée ;

- Veuillez fournir les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée.

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 6 de la loi du 29 mars 2012. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178 bis de la loi générale des impôts pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous demande de fournir les renseignements dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 12 septembre 2013, la société par actions de droit privé américain ... Inc., la société par actions simplifiée à associé unique (SASU) … et la société par actions simplifiée à associé unique (SASU) … firent déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée.

Dans son jugement du 2 décembre 2013, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, au fond, le déclara justifié, de manière à annuler la décision directoriale du 12 août 2013.

Pour aboutir à cette solution, le tribunal rejeta d'abord le moyen des parties demanderesses tendant à voir annuler la décision déférée en son volet portant sur la demande de renseignements relatifs à l'année d'imposition 2010. Il considéra à cet égard que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », ne renvoie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* », qu'en ce qui concerne le mode de procédure institué par lesdits articles afin de déterminer le traitement des demandes d'échange de renseignements introduites selon la loi du 29 mars 2013 et pas du tout aux dispositions matérielles de la loi

du 31 mars 2010, à savoir l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignés par « *l'Avenant et l'échange de lettres y relatif* », signés à Paris, le 3 juin 2009, à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006, ci-après désignée par la « *Convention* ». Dès lors, le tribunal retint que si les règles de procédure relatives aux demandes de renseignements en matière fiscale introduites sur pied de la loi du 29 mars 2013 sont certes traitées selon la procédure fixée aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, il n'en resterait pas moins que les règles substantielles sont celles des dispositions de la loi du 29 mars 2013. Le tribunal se fonda ensuite sur le fait que l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ont été signés le 3 juin 2009 et que leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010 pour en déduire que depuis cette date, les autorités fiscales sont autorisées à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions énoncées à l'article 1er de la loi du 31 mars 2010 et ceci nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire, notamment les dispositions du paragraphe 178*bis* de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », de manière que la possibilité ouverte par l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 aux autorités fiscales de refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011, ne s'applique pas à l'égard des autorités fiscales françaises.

Concernant le bien-fondé de la demande de renseignements en cause, le tribunal retint qu'au vœu des articles 6 et 20 de la directive 2011/16, l'autorité requérante doit au minimum fournir à l'autorité requise les informations concernant, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées, tout comme elle peut, de manière facultative, soumettre des informations additionnelles dans la mesure où ces informations sont connues, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Se référant au considérant n° 9 de la directive 2011/16, le tribunal estima que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention, et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales en vue de l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* », l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Dans le cadre de son examen si la demande de renseignements déférée répondait aux conditions ainsi précisées, le tribunal décida que la circonstance qu'une des trois personnes morales visées par la demande d'échange de renseignements ait son siège social établi en dehors de l'UE, à savoir, en l'espèce, aux Etats-Unis d'Amérique, n'est *a priori* pas de nature à violer le prescrit de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013 qui a vocation à s'appliquer à tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union

européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales.

En ce qui concerne la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, le tribunal examina la motivation fournie par les autorités françaises pour aboutir à la conclusion que le mode opératoire décrit par ces autorités resterait à l'état d'apparence spéculative et ne saurait être considéré comme établi à suffisance dès lors qu'il ne permettrait, notamment, pas d'établir de manière non équivoque, premièrement, quel est le prestataire des services parmi les trois entités visées, deuxièmement, quel est le mode de facturation pour les prestations de services et par laquelle des trois entités concernées le paiement serait effectué et, troisièmement, à quel titre la société ... Inc. serait éventuellement redevable d'une taxe ou d'un impôt prélevé par les autorités françaises ou en leur nom, ou par une de leurs entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales au sens de l'article 1[er] de la loi du 29 mars 2013, la seule circonstance que la société ... Inc. soit la société mère des deux autres entités n'étant pas suffisante pour remplir cette condition à défaut de tous autres éléments probants fournis par les autorités françaises. Le tribunal conclut dès lors que les autorités françaises étaient restées en défaut de rapporter la finalité fiscale des informations demandées au sens de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013, conformément au critère de pertinence vraisemblable, et s'étaient livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en demandant « *des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* ».

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 décembre 2013, l'Etat a régulièrement relevé appel de ce jugement du 2 décembre 2013.

A titre liminaire, les trois sociétés intimées font valoir que l'Etat ne pourrait pas se fonder sur la pièce additionnelle produite en instance d'appel par lui le 24 décembre 2013, laquelle consisterait en une prise de position des autorités françaises sur la motivation de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements en cause. Les parties intimées estiment que la pertinence vraisemblable devrait être établie au jour de la soumission de la demande de renseignements de la part de l'autorité requérante et donc seulement sur base des éléments fournis à l'appui de la demande elle-même. Dans l'hypothèse où l'autorité compétente de l'Etat requis a des doutes sur la pertinence vraisemblable de la demande, elle ne pourrait pas entamer la procédure d'enquête administrative par application de l'article 7 (4) de la directive 2011/16. Par contre, des documents produits *a posteriori* par l'autorité requérante ne pourraient pas être utilisés dans le cadre de l'appréciation de la pertinence vraisemblable d'une demande d'échange de renseignements. Les trois sociétés intimées demandent partant que cette pièce complémentaire produite en appel soit exclue des débats.

S'il est vrai que l'article 7 (4) de la directive 2011/16 prévoit la faculté pour l'autorité compétente de l'Etat requis de relever des lacunes constatées dans la demande de renseignements ou la nécessité de fournir d'autres renseignements et de demander à l'autorité compétente de l'Etat requérant de compléter sa demande en ce sens, cette disposition tend cependant exclusivement à conférer cette faculté à l'autorité de l'Etat requis en vue de vérifier le contenu de la demande lui soumise et de solliciter des éléments complémentaires qu'elle considère comme nécessaires sans que le délai lui imparti par l'article 7 (1) de la directive 2011/16 ne se trouve réduit par cet échange complémentaire entre les autorités compétentes. Ladite disposition ne peut pourtant pas être interprétée en ce sens qu'elle aurait pour but, voire seulement pour effet de figer définitivement le contour des éléments de fait et de droit qui pourraient être pris en compte à tous les stades de la

procédure dans l'Etat requis afin de vérifier la validité de la demande de renseignements. En effet, la qualification d'une demande de renseignements comme complète par l'autorité en charge de l'Etat requis n'engage que celle-ci dans son propre champ de compétence et ne saurait l'empêcher de soumettre dans le cadre d'une instance contentieuse subséquente des éléments complémentaires destinés à corroborer la validité de la demande de renseignements. En outre, ni la directive, ni la loi du 29 mars 2013 ne comportent une disposition qui dérogerait à l'article 58 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives qui consacre l'admissibilité de moyens nouveaux en instance d'appel.

Cette demande de rejet de pièces des parties intimées est partant à abjuger.

L'Etat estime que les premiers juges auraient retenu à juste titre que les dispositions de la loi du 29 mars 2013 doivent trouver application à la demande d'échange de renseignements litigieuse et que l'article 9 de ladite loi renverrait aux seuls articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 en ce qui concerne les questions procédurales en matière d'exécution des demandes d'échanges de renseignements sur le territoire luxembourgeois, de manière que ce seraient les conditions de l'échange d'informations ancrées dans la loi du 29 mars 2013 qui, par transposition de la directive 2011/16, devraient trouver application en l'espèce. En renvoyant à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 et au considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16, l'Etat fait valoir que cette directive reprendrait le standard international applicable en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales concrétisé par la norme de la pertinence vraisemblable, entraînant que les dispositions de droit luxembourgeois transposant la directive 2011/16 devraient être appliquées et interprétées à la lumière du standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignements sur demande entre administrations fiscales.

Par rapport à la décision directoriale déférée, l'Etat estime que ce serait à juste titre que le directeur a fait droit à la demande de renseignements litigieuse des autorités françaises, au motif qu'elle serait conforme au standard de la pertinence vraisemblable. Ainsi, les autorités françaises auraient fourni les identités des personnes faisant l'objet d'un contrôle, la finalité fiscale des informations demandées, les noms et adresses de toutes personnes dont il y a lieu de penser qu'elles sont en possession des informations demandées, tout comme elles auraient démontré avoir utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leur procédure fiscale interne. La demande litigieuse répondrait ainsi à l'ensemble des conditions pour la validité d'une demande de renseignements et le tribunal aurait partant décidé à tort que la condition d'une indication suffisante de la finalité fiscale des renseignements demandés ne serait pas remplie en l'espèce.

Par rapport à la condition de l'indication de l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle, inscrite à l'article 20 (2) a) de la loi du 29 mars 2013, l'Etat relève que le tribunal a considéré cette condition comme étant remplie en l'espèce et souligne que la demande française renseignerait précisément les trois sociétés intimées, à savoir la société américaine ... Inc. et ses deux filiales françaises ... et ... comme personnes faisant l'objet des mesures de contrôle entamées par les autorités françaises sur leur territoire national.

Dans la mesure où la demande des autorités françaises indiquerait encore en tant qu'autres informations d'identification que la société ... Inc. serait présumée exercer son activité à l'adresse de ses filiales françaises et qu'une procédure de visite et de saisie aurait été mise en œuvre le 12 avril 2011 dans les locaux de ces deux dernières sociétés, l'Etat considère que les parties intimées estimeraient à tort que la demande de renseignements viserait uniquement la société américaine ... Inc., au motif que tant la société américaine que ses deux filiales françaises seraient concernées par le contrôle des autorités françaises.

L'Etat souligne encore que, contrairement à l'argumentation afférente des parties intimées, la demande de renseignements des autorités françaises viserait de manière légale la société ... Inc., au motif qu'une demande de renseignements d'un Etat membre sur base de la directive 2011/16 ne serait pas limitée aux seules informations concernant les affaires des résidents de cet Etat membre. En outre, l'application de la directive 2011/16 ne saurait être restreinte par des possibilités d'assistance mutuelle plus limitées prévues par une convention bilatérale de double imposition entre Etats membres.

Par rapport à l'exigence posée par l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 relativement à l'indication de la finalité fiscale des informations demandées, l'Etat fait valoir que le but fiscal dans lequel les renseignements en cause sont demandés, serait clairement exposé dans la demande en ce qu'il s'agirait de la détermination de l'impôt des sociétés et que les revenus visés seraient des revenus professionnels. Par contre, ni le standard international en matière d'échange de renseignements, ni la loi du 29 mars 2013 ne poseraient l'exigence de fournir, au-delà du but fiscal des informations demandées, également une motivation quant au bien-fondé d'une analyse fiscale sur base du droit interne voire des éléments concernant le fond du dossier fiscal de l'Etat requérant. Le tribunal aurait cependant apprécié, à tort, le fond du dossier des autorités françaises et mis en question les descriptions livrées par celles-ci en retenant notamment que le mode opératoire décrit par elles ne serait établi à suffisance et que des éléments suffisants probants n'auraient pas été avancés en cause pour justifier à quel titre la société ... Inc. serait éventuellement redevable d'un impôt français. D'après l'Etat, les autorités françaises auraient plutôt livré des informations détaillées concernant la description générale du cas d'imposition et le but fiscal poursuivi en ce que les opérations du contrôle en cours, de même que les résultats des recherches d'ores et déjà obtenus par les autorités françaises démontreraient l'utilisation de toutes les sources habituelles de renseignements en France et la pertinence des informations requises dans le cadre de la procédure de contrôle en cause, l'Etat relatant le libellé du descriptif afférent contenu dans la demande de renseignements en cause. L'Etat soutient que le tribunal, en appréciant les éléments relevés par les autorités françaises dans le cadre de ce descriptif, aurait partant étendu son analyse sur le fond du dossier à la base des opérations de contrôle en France et aurait ainsi transgressé son rôle dans le cadre d'un recours tel que celui de l'espèce, lequel serait limité à la vérification si les renseignements sollicités paraissent être pertinents dans le cadre du contrôle effectué ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Pour le surplus, l'Etat reproche encore au tribunal d'avoir méconnu le contenu du critère de la pertinence vraisemblable, établi par l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE et repris par la directive 2011/16 à travers son considérant n° 9, lequel envisagerait l'échange de renseignements de la manière la plus large possible et en exclurait seulement les « *pêches aux renseignements* », à savoir les demandes formulées de manière spéculative et qui ne se présentent pas comme ayant un lien apparent avec une enquête ou des investigations en cours.

Le tribunal aurait pourtant effectué une analyse quant au fond du descriptif du cas d'imposition fourni par les autorités françaises et ce au-delà de la question de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements qui se ramènerait à la question de savoir s'il existe une probabilité que les renseignements soient pertinents pour élucider des affaires fiscales d'une personne déterminée, de manière qu'il n'appartiendrait ni à l'administration fiscale, ni aux juges de l'Etat requis d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête ou du contrôle fiscal mené en France, ni de remettre en cause la véracité des éléments de fait tels que présentés par les autorités françaises. Le contrôle à effectuer par les autorités luxembourgeoises devrait plutôt se limiter à un contrôle purement formel consistant à

vérifier si la demande de l'Etat requérant contient toutes les indications nécessaires en vertu des dispositions légales.

Toujours dans le cadre de la condition relative à la finalité fiscale des informations demandées, l'Etat estime que la demande des autorités françaises contiendrait toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, dont notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant saurait recevoir des renseignements en cause, les questions contenues dans ladite demande et dans la décision directoriale entreprise correspondant aux questions type généralement formulées en matière de données bancaires et figurant telles quelles dans les formulaires standardisés élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne.

L'Etat affirme que les autorités françaises se seraient également conformées à l'exigence de fournir dans la mesure du possible les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, la demande en cause indiquant le nom du titulaire du compte bancaire visé, à savoir la société ... Inc., les numéros des divers comptes bancaires ainsi que le nom de la banque auprès de laquelle ces comptes ont été ouverts.

Par ailleurs, d'après l'Etat, les autorités françaises se seraient également conformées à la condition d'avoir exploité leurs sources habituelles d'informations auxquelles elles peuvent avoir recours sur leur propre territoire pour obtenir les informations demandées au vu du descriptif précis et détaillé des faits et des opérations du contrôle déjà en cours, de même que des résultats déjà obtenus de ces recherches.

Par voie de conséquence, ce serait à tort que les parties intimées ont invoqué en première instance une lettre des autorités françaises adressée le 25 juillet 2013 à Monsieur ... en voulant insinuer que la demande française serait devenue sans objet. En effet, il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise saisie d'une demande d'échange de renseignements d'analyser et d'apprécier le contenu concret et le déroulement de la procédure accomplie par l'autorité française, abstraction même faite de la circonstance que cette lettre du 25 juillet 2013 aurait trait à une demande de renseignements concernant directement Monsieur ... et adressée le 4 avril 2013 aux autorités fiscales des Etats-Unis. Il ne serait partant pas permis de conclure, au vu de la réponse des autorités américaines à cette demande du 4 avril 2013, que la demande des autorités françaises en cause en l'espèce concernant les trois sociétés intimées serait devenue sans objet. L'autorité compétente luxembourgeoise serait plutôt tenue de donner suite à la demande des autorités françaises concernant les trois sociétés intimées, au motif que les conditions de la directive 2011/16 et de la loi du 29 mars 2013 seraient remplies et qu'il ne serait pas permis de déroger aux obligations légales par le fait que parallèlement une autre procédure d'assistance aurait été engagée par la France à l'égard des Etats-Unis.

L'Etat conclut à partir de l'ensemble de ses développements que la demande litigieuse des autorités françaises contiendrait toutes les informations devant figurer dans une telle demande afin de voir établir le respect en l'espèce de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités. Ceux-ci étant destinés à clarifier la situation fiscale de la société ... Inc. en France et de ses deux filiales françaises, le tribunal aurait dès lors qualifié cette demande à tort de pêche aux renseignements, alors que la pertinence vraisemblable impliquerait seulement une probabilité de pertinence dans le chef des informations en cause. L'Etat relate le descriptif des faits contenu dans la demande de renseignements en se référant plus particulièrement à la cession, par Monsieur ..., de l'ensemble de ses parts dans les deux sociétés françaises ... et ... à la société ... Inc. le 12 août 2011 et aux soupçons des autorités françaises relatifs à l'exercice en France d'une activité

non déclarée d'organisation de prestations de services médicaux par la société américaine ... Inc. à travers l'utilisation des moyens matériels et humains de ses deux filiales françaises. La communication des relevés bancaires des comptes ouverts auprès de la banque luxembourgeoise visés au nom de la société ... Inc. permettrait de déterminer le chiffre d'affaires réalisé par cette société en France.

Les renseignements sollicités présenteraient dès lors *prima facie* un lien direct avec l'examen fiscal en France de la situation de la société ... Inc. et de ses deux filiales françaises, de manière que ces renseignements devraient être qualifiés de vraisemblablement pertinents pour l'administration française requérante et que la décision directoriale d'injonction entreprise se trouverait dès lors valablement justifiée. L'Etat conclut partant à la réformation du jugement entrepris dans le sens d'une confirmation de la validité de la décision directoriale entreprise.

Les parties intimées considèrent par contre, en relation avec la condition de l'indication de la personne visée par la demande de renseignements, qu'il ne faudrait pas se limiter à une analyse objective portant sur la question de savoir si la demande concerne un impôt français, mais qu'il faudrait aussi apprécier subjectivement si la personne indiquée est effectivement imposable au regard de l'impôt français. A cet égard, il se dégagerait de la motivation de la demande de renseignements litigieuse que celle-ci concernerait la société américaine ... Inc. et non pas ses filiales françaises, les autorités françaises indiquant clairement qu'il serait dans leur intention d'établir le chiffre d'affaires réalisé par la société ... Inc. en France en prétextant l'existence d'un établissement stable de cette dernière en France par le biais de l'usage des infrastructures de ses deux filiales françaises. Or, l'existence de cet établissement stable ne serait étayée par aucun élément concret, mais seulement mis en avant par des spéculations des autorités françaises qui seraient totalement erronées. Les parties intimées insistent que la détention, par la société ... Inc., de deux filiales en France ne saurait créer une quelconque obligation fiscale à sa charge, au motif que les filiales constituent des sociétés à part entière ayant chacune une personnalité juridique distincte de leur société-mère et qu'elles sont seules des contribuables français. Or, même en admettant subsidiairement l'existence d'un établissement stable de la société américaine ... Inc. en France, il n'en resterait pas moins que la Convention limiterait la portée de la loi du 29 mars 2013 en ce que les établissements stables français d'une société résidente fiscale aux Etats Unies n'entreraient pas dans le champ d'application de la Convention.

Par rapport à l'exigence de l'indication de la finalité des renseignements sollicités, les parties intimées relatent que les autorités françaises auraient multiplié les demandes d'informations auprès d'autres Etats que le Luxembourg, dont surtout l'Algérie et les Etats-Unis. Les autorités françaises auraient en outre soumis aux autorités luxembourgeoises un ensemble de demandes concernant des personnes autres que la société ... Inc., mais ayant toutes porté sur le même compte bancaire. Il faudrait en déduire que les faits décrits par les autorités françaises pour justifier leur demande de renseignements seraient purement spéculatifs au vu de la pluralité de personnes mises en relation avec les mêmes comptes bancaires luxembourgeois, tout comme l'existence d'une fraude fiscale également mise en avant par les autorités françaises ne serait pas prouvée. En outre, certaines des demandes de renseignements déjà émises par les autorités françaises auraient fait l'objet de réponses détaillées de la part des personnes visées. Les parties intimées estiment dès lors que le directeur aurait pu valablement refuser l'échange au vu des démarches disproportionnées et abusives des autorités françaises pour obtenir des renseignements, le tout par application de l'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013 et que le jugement dont appel serait à confirmer.

Etant donné que la décision directoriale déférée indique qu'elle véhicule une « *demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 29 mars 2012* [lire 2013] *portant transposition de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal* », la Cour partage l'analyse des premiers juges que cette décision a été adoptée sur base de ladite directive et de la loi du 29 mars 2013 l'ayant transposée en droit luxembourgeois, que les règles de fond régissant sa validité sont celles fixées dans les dispositions de la loi du 29 mars 2013 et que seules les règles de procédure relatives aux demandes de renseignements en matière fiscale introduites sur pied de la loi du 29 mars 2013 sont traitées selon la procédure fixée aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 sur base du renvoi afférent opéré par l'article 9 de la loi du 29 mars 2013.

Les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16 sont définies par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de la part d'une autorité d'un autre Etat membre, l'article 2, *sub* k) de la loi du 29 mars 2013 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier* ». L'article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne* (…) », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

b) la finalité fiscale des informations demandées.

L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, *sub* 8), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s'ensuit, comme les premiers juges l'ont retenu à bon droit, qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives

aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il en découle nécessairement que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d'imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif* ».

La Cour rejoint en substance les premiers juges pour admettre que la norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspond pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune pour l'application de l'article 26 dudit Modèle, dont le commentaire précise que « *les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de la « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune, commentaire de l'article 26, n° 5), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes précitées devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* » (cf. Cour adm. 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu).

La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de résoudre le cas d'imposition en cause. Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006 précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements*

pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7).

De concert avec les premiers juges, la Cour constate que la demande de renseignements litigieuse du 20 mars 2013 indique comme personnes concernées par les opérations de contrôle ou d'enquête des autorités françaises les trois parties intimées, avec indication de leurs adresses respectives et qu'elle suffit à cet égard à l'exigence relative à l'indication de l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête posée par l'article 20 (2) a) de la loi du 29 mars 2013. La circonstance que la société ... Inc. est une société résidente des Etats-Unis n'est pas de nature à l'exclure du cercle des personnes pouvant faire l'objet d'une demande de renseignements entre deux Etats membres de l'Union européenne, étant donné que tant l'article 3, *sub* 11) de la directive que l'article 2, *sub* m) de la loi du 29 mars 2013 définissent les personnes pouvant faire l'objet d'un échange de renseignements sans restreindre le rayon de personnes concernées à celles qui sont résidentes d'un des Etats membres, aucune autre disposition de la directive 2011/16 ni de la loi du 29 mars 2013 ne posant par ailleurs une telle limitation.

Quant à la seconde exigence de l'indication de la finalité fiscale de la demande de renseignements afin de justifier la pertinence vraisemblable, le tribunal a estimé de manière retraçable que la description du mode opératoire fournie par les autorités françaises ne saurait être considérée comme suffisante dès lors qu'elle ne permettait, notamment, pas d'établir quel est le prestataire des services parmi les trois entités visées, quelles étaient, au-delà de la mise en avant de facturations « *des appels de fonds relatifs aux prestations rendues* », les modalités des facturations pour les prestations de services et à quel titre la société ... Inc. serait éventuellement redevable d'une taxe ou d'un impôt prélevé par les autorités françaises dans le contexte d'une prétendue activité d'organisation de prestation de services médicaux par utilisation de moyens humains et matériels par l'intermédiaire de ses filiales françaises.

Cependant, en date du 20 décembre 2013, les autorités françaises ont fourni des éléments complémentaires à leur demande de renseignements, lesquels ont été soumis en cause par le délégué du gouvernement le 24 décembre 2013.

Il découle de ce document qu'une procédure de visite et de saisie, à rapprocher d'une perquisition, a été mise en œuvre le 12 avril 2011 à l'encontre de la société ... Inc. dans les locaux des sociétés françaises … et …, ainsi qu'au domicile de leur gérant, Monsieur ..., et que les éléments obtenus lors de cette procédure de visite et de différents contrôles diligentés par les autorités fiscales françaises seraient de nature à leur permettre de conclure à l'existence d'un schéma de fraude d'après lequel, en substance, la société ... Inc. se serait substituée dès 2007 à la société …, pour compte de laquelle Monsieur ... aurait agi jusque lors, comme cocontractant d'une société algérienne pour l'activité consistant à organiser le parcours de soins de patients étrangers en France. La société ... aurait sous-traité conventionnellement aux sociétés … et … la prestation et l'organisation des services médicaux auprès de ces deux sociétés et celles-ci auraient acquitté l'ensemble des dépenses relatives au séjour des patients étrangers sur le territoire français pour les refacturer à la société ... Inc., leur unique client, à l'euro sans pratiquer à ce titre une marge. Ainsi, le chiffre d'affaires réalisé par les deux entités françaises serait uniquement constitué par la facturation à la société ... Inc.. Les factures de charge adressées par les sociétés françaises … et … auraient été acquittées par la société ... Inc., au titre des années 2009 à 2011, par virement depuis un compte ouvert à son nom au Luxembourg. Les autorités françaises indiquent encore qu'une activité strictement identique aurait d'abord été exercée à titre individuel par Monsieur ..., que cette activité aurait généré des bénéfices imposables en France et que

l'interposition de la société ... Inc. à partir de 2008 dans le circuit de facturation aurait entraîné une diminution substantielle de la base imposable en France en délocalisant les bénéfices réalisés au titre de l'activité déployée en France. Les autorités françaises indiquent que la communication, au titre des années 2010 et 2011, des relevés des comptes bancaires ouverts au nom de la société ... à la banque ... permettra de reconstituer son chiffre d'affaires pour ces deux années visées et ainsi de déterminer le montant de la quote-part de son bénéfice taxable en France quant à l'exercice d'une activité de prise en charge de patients étrangers sur le territoire français, l'administration française devant « *tirer toutes les conséquences du schéma de fraude mis en œuvre pour le calcul des impôts dus par la société ... au titre des sommes soustraites* ».

Ce descriptif utilement complété de la situation à la base des opérations de contrôle des autorités françaises et des fins auxquelles les renseignements en cause sont demandés permet d'abord de conclure que les sociétés françaises … et … ont valablement été indiquées dans la demande litigieuse du 20 mars 2013 comme personnes concernées par les mesures de contrôle françaises, eu égard plus particulièrement au prétendu fait mis en avant par les autorités françaises qu'elles auraient refacturé les services prestés aux patients étrangers à la société ... Inc. sans imputer une marge bénéficiaire et qui soulève en toute occurrence des questions de respect du principe *arms' length* et de corrections éventuelles de bénéfices fondées sur le chiffre d'affaires effectivement réalisés par les prestations et organisations de services médicaux potentiellement documentables par les opérations sur le compte bancaire luxembourgeois en cause.

Si les autorités françaises ont certes mis en avant un établissement stable de la société ... Inc. sur le territoire français pour justifier une éventuelle soumission à l'imposition française du chiffre d'affaires réalisé par cette dernière à travers les prestations et organisations de services médicaux en France et si elles indiquent comme éléments de nature à fonder cet établissement stable l'utilisation, par la société ... Inc., des moyens matériels et humains des sociétés … et … pour une activité non déclarée d'organisation de prestations de services médicaux, sans fournir d'autre détails concernant les éléments constitutifs d'un établissement, ce fait n'est pas de nature à affecter la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En effet, la demande litigieuse s'insère dans une procédure de contrôle en cours destinée à établir la situation factuelle à la base du cas d'imposition en question mais non encore achevée au moment de la demande de renseignements, de manière que les éléments fondateurs d'un établissement ne sont en principe pas encore entièrement établis. Dans ces conditions, il est suffi au critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés si les éléments déjà réunis ou découverts par les autorités de l'Etat requérant rendent l'imputabilité d'un établissement stable français à la société ... suffisamment vraisemblable, condition à laquelle la demande litigieuse suffit au vu du descriptif fourni concernant la structuration des opérations. Les mêmes considérations s'appliquent à l'égard du soupçon de fraude fiscale mis en avant par les autorités françaises.

L'existence des autres demandes de renseignements soumises à d'autres Etats et concernant d'autres personnes, ainsi que celles adressées au Luxembourg par rapport aux mêmes comptes bancaires luxembourgeois, mais mettant en relation avec ces derniers d'autres personnes concernées par les procédures de contrôle en France, n'est pas non plus de nature à imprimer à la demande litigieuse du 20 mars 2013 le caractère d'une pêche aux renseignements. En effet, toutes ces demandes mises en avant par les parties intimées concernent des sociétés et personnes physiques impliquées dans la structure que les autorités françaises déduisent des éléments de fait déjà obtenus à travers les procédures de contrôle effectuées à ce jour et doivent ainsi être considérées comme destinées à compléter les

informations sur la structure examinée par les autorités françaises par rapport aux différentes personnes morales et physiques apparemment impliquées.

Par voie de conséquence, sans pour autant vouloir censurer la conclusion du défaut de la preuve de la pertinence vraisemblable des renseignements en cause faite par le tribunal sur base des seuls éléments de la demande du 20 mars 2013 et de la décision directoriale déférée, la Cour aboutit à la conclusion contraire eu égard aux éléments d'informations complémentaires versés en cause par les autorités françaises en instance d'appel, de manière que l'indication de la finalité fiscale requise par l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 est en définitive à déclarer conforme à cette disposition.

Il s'ensuit que les informations sollicitées sont à considérer comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre du cas d'imposition en cours d'examen par les autorités françaises.

Si la demande litigieuse est ainsi en principe à déclarer conforme aux exigences de la directive 2011/16 et de la loi du 29 mars 2013, les parties intimées réitèrent en instance d'appel leur moyen tendant à voir déclarer la demande de renseignement irrecevable en ce qui concerne l'année d'imposition 2010. Elles se fondent à cet égard sur l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013, lequel renverrait au droit interne et notamment au paragraphe 178*bis* AO qui interdirait à l'administration fiscale luxembourgeoise de demander des renseignements à un établissement de crédit. Selon les parties intimées, la réserve de l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 ne pourrait pas être interprétée comme conférant un pouvoir discrétionnaire à l'administration fiscale, mais elle devrait plutôt être interprétée comme une obligation des autorités de respecter le droit en vigueur au Luxembourg au moment de l'année d'imposition concernée et de faire application des exceptions du droit interne à l'échange de renseignements qui restent applicables en conséquence.

Les parties intimées en déduisent que le directeur aurait partant dû refuser de transmettre les informations concernant l'année 2010. Cette conclusion ne se trouverait point infirmée par l'Avenant et l'échange de lettres relatifs à la Convention, au motif essentiel que cette Convention ne serait pas applicable en l'espèce dans la mesure où elle ne porterait pas sur la situation d'une société américaine à laquelle seulement un établissement stable se trouve imputé.

L'Etat résiste à cette argumentation en faisant valoir que suite à la ratification de l'Avenant et de l'échange de lettres en l'année 2010, une demande des autorités françaises portant notamment sur l'année 2010 et sollicitant la transmission d'informations bancaires n'aurait pas pu être refusée sur base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs au motif qu'il s'agirait d'une demande auprès d'un établissement bancaire.

L'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011* ».

Or, la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs disposait dans l'alinéa 3 de son article unique que « *Les renseignements destinés aux administrations fiscales de ces Etats sont recueillis dans les mêmes conditions que les renseignements similaires destinés à l´administration des contributions directes* ». Le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l´assistance

administrative internationale en matière d´impôts directs, pris en exécution de cette loi, disposait dans son article 4 comme suit :

« *Aux autorités compétentes des Etats membres de la Communauté économique européenne qui en font la demande après avoir épuisé leurs propres sources habituelles d´information, l´administration des contributions directes est autorisée à communiquer, à charge de réciprocité, après avoir le cas échéant procédé aux mesures d´instruction appropriées, toutes les informations qui leur seront nécessaires dans un cas précis pour établir correctement les impôts directs et qui seront recueillies dans les mêmes conditions que les informations similaires destinées à l´administration des contributions directes.*

En particulier, ladite administration n´est pas tenue d´effectuer des recherches ou de transmettre des informations, lorsque la législation ou la pratique administrative du Grand-Duché de Luxembourg ne l´autorisent ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou à utiliser ces informations pour l´application de la législation nationale ».

Il découle clairement de ces dispositions légale et réglementaire certes déjà abrogées, mais auxquelles l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie pour des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011, que les normes à prendre en considération afin de déterminer si un échange de renseignements aurait pu être refusé si la transmission avait été demandée avant le 11 mars 2011 pour des renseignements portant sur une période antérieure au 1er janvier 2011 se limitent exclusivement au droit interne luxembourgeois applicable dans le cadre de l'application des impôts directs luxembourgeois administrés par l'administration des Contributions directes, mais ne visent point les conventions de double imposition conclues par le Luxembourg. La Cour ne saurait partant partager l'analyse des premiers juges suivant laquelle les possibilités d'échange de renseignements ouvertes par la signature de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatifs à travers l'amendement de l'article 22 de la Convention, rendant possible un échange de renseignements bancaires entre la France et le Luxembourg à partir du 1er janvier 2010, devraient emporter l'admissibilité de l'échange de tels renseignements bancaires également sous l'égide de la loi du 29 mars 2013.

Cette limitation est conforme à la directive 2011/16 qui, tout comme déjà la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance, prend en compte, dans son article 17, paragraphe 2, la seule législation interne d'un Etat membre pour les besoins de l'administration de ses propres impôts comme critère afin de vérifier si un Etat membre peut refuser de faire droit à une demande au motif que de « *telles enquêtes ou la collecte des informations en question aux propres fins de cet État membre serait contraire à sa législation* », les conventions de double imposition, prévoyant éventuellement des engagements mutuels plus étendus, étant seulement envisagées par l'article 1er, paragraphe 3, de la directive 2011/16 en tant que « *autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* » pouvant valablement prévoir une coopération administrative plus étendue.

Or, comme les parties intimées le soulignent à juste titre, le § 178*bis* AO porte l'interdiction à l'administration des Contributions directes de recueillir auprès des établissements de crédit des renseignements concernant leurs clients pour les besoins de l'application des impôts directs luxembourgeois, de manière que, sous l'égide de la loi et du règlement grand-ducal susvisés du 15 mars 1979, un échange de renseignements bancaires, tel celui sollicité en l'espèce par rapport à l'année 2010, aurait dû être refusé par le Luxembourg au motif que la collecte des renseignements sollicités n'était pas conforme à la législation luxembourgeoise. Dans la mesure où la collecte, auprès d'établissements de crédit, de renseignements portant sur l'année 2010 aurait été illégale par application des

règles auxquelles l’article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie, ce dernier doit être interprété en ce sens qu’il interdit de faire droit à une demande d’échange de renseignements, soumise certes après l’entrée en vigueur de la loi du 29 mars 2013, mais portant sur des renseignements à obtenir de la part d’établissements de crédit établis au Luxembourg pour une période antérieure au 1er janvier 2011.

Par voie de conséquence, la décision directoriale déférée n’est pas conforme à l’article 19 de la loi du 29 mars 2013 dans la mesure où elle a enjoint à la ... de fournir les renseignements concernant les comptes bancaires indiqués concernant l’année 2010 et elle doit dès lors encourir, par réformation du jugement entrepris, l’annulation dans cette mesure. Par contre, elle est à considérer comme conforme à la directive 2011/16 et à la loi du 29 mars 2013 en ce qui concerne les renseignements en cause visant l’année 2011.

A titre subsidiaire, les parties intimées soutiennent que la demande de renseignements litigieuse ne respecterait pas les droits fondamentaux prévus par la Charte des droits fondamentaux, ci-après désignée par la « *Charte* », en ce que les autorités affirmeraient en l’espèce l’existence d’une fraude fiscale alors même que celle-ci n’aurait pas été prouvée, de manière que l’affirmation d’une telle fraude serait contraire à la présomption d’innocence prévue par l’article 48 de la Charte, tout comme elle violerait l’obligation de loyauté consacrée par l’article 8 de la Charte quant aux traitements de données personnels.

Enfin, selon les parties intimées, les multiplications des demandes faites par l’autorité française, alors même qu’un litige était pendant devant les juridictions luxembourgeoises, envers un ensemble de personnes différentes, mais pour des mêmes comptes bancaires et l’acharnement de ladite autorité violerait le principe de proportionnalité dans le cadre de l’atteinte à la vie privée au sens de l’article 7 de la Charte.

A titre plus subsidiaire, les parties intimées, après avoir rappelé que l’application et l’interprétation à la fois de la directive 2011/16 et de la loi de transposition du 29 mars 2013 devraient être faites dans le respect des dispositions de la Charte et insiste sur l’obligation pour les juridictions nationales de dernier ressort de poser une question préjudicielle en interprétation à la Cour de Justice de l’Union Européenne, propose de soumettre à cette dernière deux questions préjudicielles, la première étant relative au respect de la proportionnalité quant à l’atteinte à la vie privée au sens de l’article 7 de la Charte et à sa possible violation dans le cas où l’administration requérante multiplie les demandes d’échange d’informations ayant un objet similaire à l’égard des différentes personnes, alors même que des réponses ont été fournies pour une partie des demandes, et la seconde visant le respect du principe de loyauté dans le traitement des données personnelles dans le cadre de l’article 8 de la Charte et du respect de la présomption d’innocence consacrée par l’article 48 de la Charte, ceci dans le but de savoir si ses deux principes se trouvent violés lorsque l’administration fiscale de l’Etat requérant affirme, dans le cadre de sa demande de renseignements, l’existence d’une fraude fiscale alors même que celle-ci n’est pas prouvée et que la demande est en réalité basée sur une suspicion de l’administration fiscale de l’Etat requérant.

Il est vrai que dans le cadre de l’application de la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l’assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d’assurance, « *les questions posées relatives aux obligations de l’État membre requérant à l’égard du contribuable concernent la mise en œuvre du droit de l’Union* », de manière que la Charte trouve application en la matière à partir de son entrée en vigueur le 1er décembre 2009 (CJUE 22 octobre 2013, C-276/12, Sabou).

Cependant, ces moyens sont à abjuger, étant donné que la structure soumise à l'examen par les autorités françaises implique une pluralité d'acteurs établis dans différents pays et des flux financiers correspondants, de manière qu'une instruction utile des implications fiscales de cette structure conduit nécessairement à une pluralité de demandes de renseignements à destination des pays concernés et visant, outre les différents intervenants avérés ou présumés, la mise en relation de comptes bancaires avec plusieurs personnes trouvant son origine dans le caractère incomplet des éléments à la disposition des autorités françaises. En effet, dans ces conditions, la façon de procéder des autorités françaises incriminée par les parties intimées ne saurait être considérée à ce stade comme contraire au principe de proportionnalité à respecter lors d'atteintes à la vie privée ou à l'obligation de loyauté quant aux traitements de données personnelles.

De même, la présomption d'innocence ne peut être considérée comme ayant été violée de manière vérifiée en l'espèce, étant donné que les procédures engagées par les autorités françaises et ayant conduit à la demande d'échange de renseignements litigieuse se confinent au stade préalable de la collecte d'informations sans préjuger à ce stade une éventuelle infraction fiscale ou pénale.

Les moyens afférents des parties intimées et la demande de voir soumettre les questions préjudicielles par elles proposées à la CJUE sont partant à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique est partiellement justifié et que la décision directoriale attaquée encourt seulement l'annulation partielle en ce qu'elle a enjoint à la ... de fournir les renseignements bancaires y précisés concernant l'année 2010, le recours des parties intimées étant à rejeter pour le surplus.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 20 décembre 2013 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

réformant, annule la décision attaquée seulement dans la mesure où elle enjoint la communication des renseignements bancaires y précisés pour l'année 2010,

rejette le recours des parties intimées pour le surplus,

fait masse des dépens des deux instances et les met à charge pour moitié à l'Etat et pour moitié aux parties intimées.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 13 février 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY | s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative